



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 11, n.4, p.166-183, out./dez., 2015

doi:10.4270/ruc.2015437
Disponível em www.furb.br/universocontabil



ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA DE TRABALHOS ACADÊMICOS SOBRE O TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING PUBLICADOS EM PERIÓDICOS ENTRE OS ANOS DE 2004 E 2013 ¹

BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF 2004-2013 TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING RESEARCH

ANÁLISIS BIBLIOMÉTRICO DE LA INVESTIGACIÓN ACERCA TIME-DRIVEN ACTIVITY-BASED COSTING PUBLICADO ENTRE 2004 Y 2013

Terence Machado Boina

Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)
Endereço: Av. Antônio Carlos, nº 6627, sala 4097 – Campus Pampulha
CEP: 31.270-901 – Belo Horizonte – MG
E-mail: tmboina@yahoo.com.br
Telefone: (31) 3409-7259

Ewerton Alex Avelar

Doutorando em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
Endereço: Av. Antônio Carlos, nº 6627, sala 4097 – Campus Pampulha
CEP: 31.270-901 – Belo Horizonte – MG
E-mail: ewertonaavelar@gmail.com
Telefone: (31) 3409-7259

Antônio Artur de Souza

Doutor em Management Science pela Universidade de Lancaster, Reino Unido
Endereço: Av. Antônio Carlos, nº 6627, sala 4097 – Campus Pampulha
CEP: 31.270-901 – Belo Horizonte – MG
E-mail: antonioarturdesouza@gmail.com
Telefone: (31) 3409-7259

Lívia Maria de Pádua Ribeiro

Doutora em Administração pela Universidade Federal de Lavras (UFLA)
Endereço: Av. Antônio Carlos, nº 6627, sala 4097 – Campus Pampulha
CEP: 31.270-901 – Belo Horizonte – MG
E-mail: livia.padua@ig.com.br
Telefone: (31) 3409-7259

¹Artigo recebido em 25.01.2015. Revisado por pares em 06.09.2015. Reformulado em 10.01.2016. Recomendado para publicação em 12.01.2016 por Paulo Roberto da Cunha. Publicado em 12.02.2016. Organização responsável pelo periódico: FURB.

RESUMO

Kaplan e Anderson (2004) apresentaram o conceito do time-driven activity based costing (TDABC), uma ferramenta gerencial advinda do aprimoramento do custeio baseado em atividades (activity-based costing – ABC). Uma década após a publicação desse seminal trabalho, este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa descritiva e quantitativa que objetivou analisar as características de artigos científicos publicados em periódicos nacionais e internacionais no período de 2004 a 2013 sobre o TDABC. No total, foram analisados 31 artigos. Os dados foram analisados por meio das seguintes técnicas: análise de conteúdo, estatística descritiva (com foco em tabulações cruzadas), teste do Qui-Quadrado e análise bibliométrica, com enfoque no índice de Lotka (Lei de Lotka). Verificou-se um predomínio dos artigos empíricos (68% do total) sobre os teóricos. Houve supremacia também dos estudos qualitativos sobre os demais (23 artigos ou 74% do total de estudos analisados). Constatou-se uma média de 2,1 de autores por artigo, sendo que 84% dos artigos foram escritos por três autores ou menos. Observou-se que a produção na área teve maior concentração de artigos (tanto os nacionais quanto os internacionais) em poucos autores e alto número de one-timers (autores com apenas uma publicação) se comparado com a Lei de Lotka. A limitação mais frequente do TDABC destacada nos trabalhos acadêmicos analisados foi a demanda por um sistema de informações estruturado para dar suporte a uma base de dados robusta. Já o principal benefício do TDABC ressaltado pelos autores é a identificação de atividades com capacidade ociosa.

Palavras-chave: Time-Driven Activity Based Costing; Análise bibliométrica; Periódicos científicos.

ABSTRACT

Kaplan e Anderson (2004) presented the concept of time-driven activity based costing (TDABC), a management tool developed from the improvement of activity-based costing – ABC. This paper presents the results of a descriptive, quantitative study aimed to analyze the characteristics of articles on TDABC published in international and national journals in 2004-2013. In total, 31 articles were analyzed. The data was analyzed using the following techniques: content analysis, descriptive statistics (with a focus on cross-tabulations), chi-square test, and bibliometric analysis, focusing on the Lotka's law. The results predominantly consisted of empirical articles (68% of total) and qualitative studies (74% of the papers). The papers were signed by an average of 2.1 authors per article, and 84% of them were written by three authors or less. The results considering the Lotka's law showed that production in the area was either highly centered in a few authors or presented by one-timers (only one publication by a given author). Demand for a structured information system to support a robust database was the most common highlighted limitation. In turn, identification of activities with idle capacity was the main benefit.

Keywords: Time-Driven Activity Based Costing; Bibliometric Analysis; Journals.

RESUMEN

Kaplan y Anderson (2004) desarrollaron el concepto de time-driven activity based costing (TDABC), la cual es una herramienta de gestión creada a partir del perfeccionamiento del costeo por actividades (activity-based costing – ABC). Una década después de la publicación de ese importante artículo, el presente artículo presenta los resultados de una investigación de tipo descriptiva y cualitativa cuyo objetivo fue analizar las características de los artículos publicados en revistas científicas nacionales e internacionales en el periodo 2004 a 2013 sobre el tema. Fueron analizados 31 artículos. Los datos fueron analizados utilizando las siguientes técnicas: análisis de contenido, estadísticas descriptivas (con especial atención en tabulaciones cruzadas), test cui-cuadrado y análisis bibliométrico (con especial atención en el índice de

Lotka – Ley de Lotka). Fue verificado el predominio de artículos empíricos (68% del total) sobre los artículos teóricos. También predominio de estudios de tipo cualitativo sobre el resto (23 artículos, lo que representa el 74% del total de estudios analizados). Se evidenció que el número promedio de autores por artículo fue de 2.1 ya que el 84% de los artículos fueron escritos por tres o menos autores. Se observó que la producción científica en el área tuvo mayor concentración (tanto en los artículos nacionales como en los internacionales) en un número reducido de autores y de one timers (autores con tan sólo una publicación) comparando el índice de Lotka. La limitación más recurrente del TDABC evidenciada en los trabajos académicos analizados fue la necesidad de implementar un sistema de información estructurado para dar soporte a una base de datos consistente. El principal beneficio del TDABC, destacado por los autores, es la identificación de actividades con capacidad ociosa.

Palabras-Clave: *Time-Driven Activity Based Costing; Análisis Bibliométrica; Revistas Científicas.*

1 INTRODUÇÃO

Usualmente, as organizações enfrentam um ambiente cada vez mais competitivo em todo o mundo. De acordo com Yilmaz (2008), as condições de competição aumentam com a globalização, o desenvolvimento econômico e as grandes expectativas e necessidades dos consumidores, o que torna mais complexo o crescimento e a sustentação das organizações em seus setores. Diante desse contexto, o referido autor ressalta que as informações relacionadas a custos não podem ser subestimadas, pois fornecem subsídios importantes a decisões estratégicas, táticas e operacionais das organizações.

Contudo, Kaplan e Cooper (1998) alertaram que, de modo geral, os métodos de custeio tradicionalmente utilizados pelas organizações não se adequavam à realidade concorrencial observada desde as últimas décadas do século XX. Assim, com o objetivo de superar as deficiências e limitações dos tradicionais métodos de custeio, segundo Dalmácio et al. (2007), emergiu uma série de ferramentas gerenciais com enfoque em custos, em especial, o custeio baseado em atividades (activity-based costing – ABC). Yilmaz (2008) classifica o referido método de custeio como a mais conhecida inovação da Contabilidade Gerencial nos últimos 20 anos.

Contudo, apesar de sua teórica e propagada superioridade sobre os métodos de custeio tradicionais, o ABC não alcançou níveis de implementação satisfatórios nas organizações (BARRET, 2005). Vários fatores descritos na literatura podem ser citados em relação a esse fenômeno, tais como o alto custo de implementação e a necessidade de um sistema de informações robusto (SOUZA et al., 2009).

No intuito de superar os problemas identificados do ABC, Kaplan e Anderson (2004) propuseram o time-driven activity-based costing (TDABC). Conforme Kaplan e Anderson (2007), o TDABC é um método de custeio menos complexo e demanda menor quantidade de recursos para se implementar e manter do que o ABC. Apesar da difundida prevalência do TDABC, verifica-se escassez de estudos sobre esse método de custeio tanto em âmbito nacional quanto internacionalmente.

Nesse sentido, este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa descritiva e quantitativa que objetivou analisar características de artigos científicos publicados em periódicos nacionais e internacionais no período de 2004 a 2013 sobre o TDABC. Foram propostos os seguintes objetivos específicos: (i) identificar os artigos publicados sobre o TDABC em periódicos nacionais e internacionais; (ii) descrever as principais características desses artigos no período estudado; e (iii) analisar a produção dos autores envolvidos nas publicações (especialmente, por meio da Lei de Lotka).

O presente artigo é dividido em cinco seções (incluindo esta introdução). Na seção 2, apresenta-se uma breve revisão da literatura sobre o TDABC. Posteriormente, na seção 3, descreve-se a metodologia empregada para o desenvolvimento do estudo. Em seguida, os resultados da pesquisa são reportados e analisados (seção 4). Por fim, as considerações finais são reproduzidas na seção 5, seguidas das referências bibliográficas.

2 TIME-DRIVEN ACTIVITY BASED COSTING (TDABC)

Para manter suas organizações competitivas em um ambiente cada vez mais instável, os gestores geralmente devem tomar decisões consistentes e bem fundamentadas. Como, geralmente, em muitas dessas decisões críticas, existe a necessidade de informações referentes a custos, Hein et al. (2009, p. 83) afirmam que

O aumento significativo da competitividade, entre empresas nos diversos ramos de atividade quer na indústria, no comércio e ainda nos serviços prestados, fez com que as empresas se vissem diante de outra realidade que é o conhecimento de seus custos para tomada de decisões.

Contudo, desde o final do século passado, diversos autores, tais como Shank e Govindarajan (1997), Kaplan e Cooper (1998) e Atkinson et al. (2000), alertavam que a demanda de informações de custos normalmente não era atendida de forma adequada pelos métodos tradicionais de custeio, eminentemente baseados em informações da contabilidade financeira. Yilmaz (2008) corrobora tais considerações e destaca que as informações fornecidas pela contabilidade financeira não são suficientes para suprir as necessidades das decisões dos gestores atualmente. Mesmo o custeio variável, que enfoca o aspecto gerencial, é bastante criticado por não considerar os custos fixos no subsídio ao processo de tomada de decisão (SILVA et al., 2005).

A ausência de alocação ou o direcionamento baseado em métodos arbitrários dos custos indiretos aos objetos de custeio era uma das principais críticas que também se fazia aos métodos considerados tradicionais (KAPLAN; COOPER, 1998). Assim, o ABC foi desenvolvido no intuito de superar as limitações apresentadas pelos métodos de custeio vigentes à época. Conforme Grunow et al. (2005), o ABC pode ser compreendido como método pelo qual os custos indiretos de produção e as despesas são atribuídos, inicialmente, às atividades da organização e, em seguida, são alocados aos produtos/serviços ou a outros objetos de custo, por meio de direcionadores de custos. De acordo com Cokins e Hicks (2007), um direcionador de custo é utilizado como fator de relação lógica entre os recursos e as atividades custeadas ou entre as atividades e os objetos de custos. Em outras palavras, trata-se de um fator causal que influencia o nível e o desempenho de atividades e o resultante consumo de recursos. Dalmácio et al. (2007, p. 11) complementam que o ABC surgiu com o objetivo de suprir as limitações dos métodos de custeio tradicionais, tendo por principal vantagem a apuração de custos por atividades para então apurar os custos dos produtos, utilizando-se, para tanto, de direcionadores de custos. Tal procedimento é defendido como útil por permitir a identificação do resultado apurado nos diferentes elos da cadeia de valor de uma empresa, em contraposição à visão tradicional que analisa apenas o processo de produção.

Everaert et al. (2008) descrevem as cinco etapas normalmente demandadas para a implementação do ABC em uma organização: (1) identificar os gastos indiretos das atividades; (2) relacionar os gastos indiretos com as diferentes atividades, utilizando direcionadores de recursos; (3) identificar um direcionador de atividade para cada atividade; (4) determinar o custo por direcionador de atividade, por meio da divisão do total de custo da atividade pelo seu volume prático; e (5) multiplicar o custo do direcionador de atividade pelo consumo de atividade, de forma a relacioná-lo com os objetos de custos (produtos, serviços, clientes etc.).

Entretanto, apesar de sua proclamada supremacia teórica sobre os demais métodos de custeio, a utilização do ABC pelas organizações foi relativamente restrita, tanto nacional quanto internacionalmente, como destacam autores como Dalmácio et al. (2007) e Everaert e Bruggeman (2007). De acordo com aqueles autores a expectativa inicial era de que tais práticas [ferramentas gerenciais] viessem a ser amplamente implementadas nas empresas, já que apresentavam vantagens em termos de qualidade da informação quando comparadas às práticas tradicionais. Especificamente, havia uma expectativa de que os sistemas tradicionais de apuração de custos, notadamente, o custeio por absorção, desse lugar ao ABC (DALMÁCIO et al., 2007, p. 14)

Dentre os fatores que levaram à baixa adoção do ABC pelas organizações, podem ser citados: (a) alto custo de implementação; (b) dificuldade de atualização; (c) subjetividade inerente em ambientes complexos; (d) consideração de uma relação linear entre o volume de consumo de recursos e as atividades; (e) necessidade de capacitação e comprometimento de boa parte dos funcionários; e (f) equipamentos relacionados à tecnologia da informação bastante desenvolvidos e robustecidos (KAPLAN, 2006; SOUZA et al., 2009).

Com objetivo de superar as limitações supracitadas do ABC, Robert Kaplan e Steven Anderson apresentaram as principais características do TDABC (KAPLAN; ANDERSON, 2004). Essa nova abordagem do ABC, além de superar as limitações da versão tradicional, oferece informações úteis e confiáveis, que refletem as complexidades das operações usualmente realizadas pelas organizações (KAPLAN; ANDERSON, 2004). Ademais, o TDABC é, teoricamente, de célere implementação e apresenta onerosidade reduzida, possibilitando a geração de informações mais acuradas para organizações de pequeno, médio e grande porte (KAPLAN; ANDERSON, 2007).

De acordo com Kaplan (2006), são necessárias as estimativas de somente dois parâmetros para o desenvolvimento do TDABC: o custo de fornecimento de recursos a uma determinada atividade e o tempo requerido para executá-la. Conforme Hein (2009, p. 85). O TDABC, usa o tempo para direcionar os custos dos recursos diretamente aos objetos de custos, como transações, pedidos, serviços e cliente. O uso do tempo como principal direcionador de custo e como critério básico para distribuição de capacidade de recursos permite que o TDABC suprima do método ABC convencional a fase complexa de alocação de custos dos recursos às atividades, antes de direcioná-los aos objetos de custos.

Segundo Kaplan e Norton (2008), o cerne do TDABC é consolidado em um conjunto de equações de tempo (time equations), que são usualmente baseadas em dados históricos e descrevem como as várias transações e demandas consomem a capacidade dos recursos. De acordo com Hein et al. (2009), as equações de tempo são estimadas considerando a igualdade entre tempo de processamento e duração de cada atividade. Algebricamente, pode-se expressar isso por meio da Equação 1 a seguir.

$$TP = \beta_0 + \sum_{i=1}^n \beta_i X_i = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n \quad (1)$$

Onde:

TP = Tempo de processamento

β_0 = Tempo padrão para a execução da atividade básica

β_i = Tempos para a execução das atividades incrementais

X_i = Quantidade de atividades incrementais

Everaert et al. (2008) evidenciam as seis etapas normalmente demandadas para a implementação do TDABC em uma organização: (1) identificação dos recursos fornecidos às atividades, segregando-os em grupos; (2) estimativa dos custos de cada recurso; (3) mensuração da capacidade prática das atividades; (4) cálculo da unidade de custo de cada recurso – divide-

se o valor encontrado para cada grupo de recursos pela capacidade prática da atividade; (5) determinação do tempo requerido por evento de uma atividade, baseada em diferentes direcionadores de custos; e (6) multiplicação do custo unitário (obtido no passo 4), pelo tempo requerido por objeto de custo (obtido no passo 5).

Souza et al. (2012) apresentaram um exemplo da utilização do TDABC no Almojarifado de uma pequena empresa varejista. Primeiramente, os autores identificaram os recursos fornecidos ao setor, assim como estimaram o custo dos recursos e a sua capacidade prática, chegando ao custo por minuto (Tabela 1). Por sua vez, na Tabela 2 e no Quadro 1, são explicitados, respectivamente, as equações de tempo das duas atividades desenvolvidas no Almojarifado e o significado de cada variável das equações.

Tabela 1: Custos apurados no Almojarifado

<i>Recursos</i>	<i>Custos mensais (em R\$)</i>
Funcionários	4.097,56
Depreciação	985,23
Aluguel e Seguro	3.591,58
Material de Consumo	278,54
Serviços gerais	758,30
Total	9.711,21
Número de funcionários (em unidades):	2
Minutos disponíveis (capacidade efetiva – em minutos):	16.896
Custo por minuto (em R\$):	0,57

Fonte: Adaptado de Souza et al. (2012).

Tabela 2: Equações de tempo formuladas para o Almojarifado

<i>Atividade</i>	<i>Equação de tempo</i>
Receber e estocar mercadoria (RE)	$RE = 1 \times X_1 + 2 \times X_2 + 4 \times X_3 + 0,5 \times X_4$
Identificar e expedir mercadoria (IE)	$IE = 2 \times X_1 + 4 \times X_2 + 1 \times X_3 + 0,5 \times X_4 + 5 \times X_5$

Fonte: Adaptado de Souza et al. (2012)

Quadro 1: Descrição das variáveis das equações de tempo formuladas para o Almojarifado

<i>Atividade</i>	<i>Descrição da variável</i>
RE	$X_1 \rightarrow$ Número de itens
	$X_2 \rightarrow$ Estocagem no primeiro andar (caso se trate do primeiro andar, “1”, do contrário, “0”)
	$X_3 \rightarrow$ Estocagem no segundo andar (caso se trate do segundo andar, “1”, do contrário, “0”)
	$X_4 \rightarrow$ Número de itens distintos
IE	$X_1 \rightarrow$ Estocagem no primeiro andar (caso se trate do primeiro andar, “1”, do contrário, “0”)
	$X_2 \rightarrow$ Estocagem no segundo andar (caso se trate do segundo andar, “1”, do contrário, “0”)
	$X_3 \rightarrow$ Número de itens distintos
	$X_4 \rightarrow$ Número de itens
	$X_5 \rightarrow$ Entrega urgente (caso se trate de uma entrega urgente, “1”, do contrário, “0”)

Fonte: Adaptado de Souza et al. (2012)

Vários autores têm destacado as vantagens da implementação do TDABC nas organizações. Conforme Pernot et al. (2007), uma das principais contribuições do TDABC é focar o tempo como principal direcionador de custo. Ademais, os referidos autores ressaltam a importância das equações de tempo para modelagem de operações mais complexas e a sua possível integração com outras ferramentas gerenciais, como o Balanced Scorecard (BSC).

Segundo Demeere et al. (2009), as informações acuradas e relevantes de custos fornecidas pelo TDABC permitem aprimoramentos operacionais, análises de lucratividade setoriais e suporte à decisão de investimentos. Varilla et al. (2007) e Kaplan e Norton (2008) salientam também a importância da análise entre a capacidade fornecida e a capacidade utilizada, por meio do TDABC.

Contudo, algumas críticas são realizadas em alguns estudos sobre o TDABC, tais como: (a) necessidade de se coletar um elevado volume de dados para se estimar as equações de tempo; (b) dificuldade em se estimar tais equações em ambientes pouco estruturados; e (c) subjetividade na estimativa de tempo dos funcionários para cada atividade individualmente (VARILA et al., 2007; CARDINAELS; LABRO, 2008; SOUZA et al., 2012).

3 METODOLOGIA

A pesquisa, cujos resultados são apresentados neste artigo, pode ser classificada como descritiva e de natureza quantitativa, de acordo com a classificação de Malhotra e Birks (2007). Primeiramente, para o desenvolvimento da pesquisa, verificaram-se artigos científicos publicados em periódicos e que versavam sobre o TDABC em bases de dados nacionais e internacionais, tais como Science Direct e SCOPUS (ambas acessadas por meio do Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES), bem como no Google Acadêmico®. Os termos utilizados na pesquisa dos artigos científicos, nas referidas bases de dados, foram “Time-driven Activity Based Costing”, “Time-driven ABC” e “TDABC”.

Foram selecionados somente periódicos, haja vista a notável importância destes veículos de comunicação da produção científica (OLIVEIRA, 2002). A escolha dos trabalhos acadêmicos se baseou notadamente nos seguintes critérios: (a) fossem publicados na língua portuguesa ou inglesa; (b) versassem sobre o tema TDABC; e (c) fossem disponibilizados gratuitamente para download nos sítios eletrônicos pesquisados. No Quadro 2, estão descritos os 27 periódicos que foram ao encontro dos critérios elencados anteriormente.

Quadro 2: Informações gerais referentes aos periódicos analisados.

ISSN	Título	Sigla
1467-6281	A Journal Accounting, Finance and Business Studies	ABACUS
1980-4814	ABCustos	ABCustos
1467-6303	Accounting Forum	AF
17493374	Accounting History	AH
0103-734X	Contabilidade Vista & Revista	CVR
1984-882X	Enfoque: Reflexão Contábil	ERC
1755-053X	Financial Management	FM
178012	Harvard Business Review	HBR
0168-8510	Health Policy	HP
1833-8119	International Journal of Business and Management	IJBM
0959-6119	International Journal of Contemporary Hospitality Management	IJCHM
0960-0035	International Journal of Physical Distribution & Logistics Management	IJPDLM
0972690x	IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices	JARAP
1832-5912	Journal of Accounting & Organizational Change	JAOC
0748-5751	Journal of Accounting Education	JAE
0967-5426	Journal of Applied Management Accounting Research	JAMAR
1464-9055	Library Collections, Acquisitions, & Technical Services	LCATS
0143-5124	Library Management	LM
1044-5005	Management Accounting Research	MAR
1176-6093	Qualitative Research in Accounting & Management	QRAM
2237-0099	Revista de Estudos Contábeis	REC
1982-3967	Revista de Informação Contábil	RIC
1809-3337	Revista Universo Contábil	RUC

1558-7967	The Accounting Review	AR
0020-7063	The International Journal of Accounting	IJA
0099-1333	The Journal of Academic Librarianship	JAL
1097-0053	The Journal of Corporate Accounting & Finance	JCAF

Fonte: Dados da pesquisa.

Ulterior à identificação dos periódicos, realizou-se o download de aproximadamente 80 artigos que apresentaram alguma relação com o tema TDABC de acordo com os mecanismos de busca utilizados. Após uma primeira análise, verificou-se que 31 artigos tratavam efetivamente da temática do TDABC, do ponto de vista prático ou teórico, referentes ao período de 2004 a 2013 no formato Portable Document Format (.pdf). Os demais artigos não tratavam propriamente do tema, mas somente faziam referência à metodologia TDABC em algum momento ao longo dos textos.

Em seguida, os artigos escolhidos foram analisados por meio da técnica “análise de conteúdo”, proposta por Bardin (2009), e classificados segundo as categorias subsequentes: (a) periódico; (b) ano de publicação; (c) autores; (d) segmento de mercado; (e) tipo de estudo – teórico ou empírico; (f) natureza metodológica – quantitativa, qualitativa ou qualitativa e quantitativa (quali-quantitativa); (g) foco do artigo; (h) utilização de outro método/ferramenta científico em conjunto ao TDABC; (i) esfera de aplicação – público ou privado; (j) local de realização da pesquisa; e (k) benefícios e limitações observadas sobre o TDABC.

Os dados foram tabulados no software Statistical Package for Social Science (SPSS) versão 17.0 e, em complemento, utilizou-se o software Microsoft® Excel (MS-Excel) 2013. A análise dos dados foi feita, inicialmente, por meio da técnica de estatística descritiva, com vistas a retratar as principais características dos dados analisados (MAROCO, 2010). Especialmente, enfatizou-se o emprego de tabulações cruzadas, que são técnicas estatísticas que descrevem duas ou mais variáveis simultaneamente, por meio de tabelas, representando o conjunto de distribuição e frequência dessas variáveis em um número limitado de categorias (MALHOTRA; BIRKS, 2007). Alguns resultados das tabulações cruzadas são salientados nas Tabelas 3 a 7 e outros transcritos ao longo do texto, a partir das categorias supracitadas.

Ademais, por meio do SPSS, foi utilizada a estatística do Qui-Quadrado nas análises, conforme Malhotra e Birks (2007), que é útil para examinar a significância de uma associação observada em uma tabulação cruzada e possibilita determinar a existência de uma alocação sistemática entre duas variáveis analisadas. Por seu turno, para efetuar a análise bibliométrica dos artigos selecionados, enfocou-se a utilização do índice de Lotka (Lei de Lotka), calculado por meio da fórmula apresentada na Equação 2 a seguir (NASCIMENTO et al., 2009).

$$a_n = a_1 \times \frac{1}{n^c} \quad (2)$$

Onde: a_n corresponde ao número de autores com n artigos; a_1 corresponde ao número de autores que publicaram apenas um artigo; n corresponde ao número de artigos; e c corresponde ao coeficiente de Lotka (≈ 2)

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Na Tabela 3, apresenta-se, em frequência absoluta e relativa (%), o número de artigos sobre TDABC analisados por periódico ao longo do período em estudo. Para fins de formatação e apresentação, a Tabela 3 foi segmentada em dois períodos (2004-2008 e 2009-2013). No total, foram examinados 31 artigos de 27 periódicos. Já na Tabela 4, é explicitado o número de artigos publicados ao longo do período de análise, classificando-os em teóricos ou empíricos. No ano de 2010, conforme pode ser verificado na Tabela 4, houve o maior número de publicações sobre o tema TDABC (8 artigos ou 26% do total), seguido do ano de 2012, no qual foram publicados 7 artigos (ou 23% do total). Por outro lado, nos anos de 2005 e 2006, não foram identificadas publicações sobre o tema, o que em parte pode ser explicado pelo diminuto

tempo entre a publicação do trabalho de Kaplan e Anderson na Harvard Business Review em 2004, o entendimento da nova metodologia de mensuração e gestão de custos, sua aplicação e geração de resultados, a formalização por meio de um trabalho acadêmico, a análise, avaliação, aceitação por parte do periódico e a posterior publicação.

Pode-se dizer que não houve linearidade, aumento ou decréscimo claramente significativo no número de publicações. Ocorreu um aumento de pesquisas sobre o tema entre 2004 e 2010, seguido de uma abrupta queda, um súbito crescimento e, depois, outro vertiginoso declínio. Além disso, os dados da Tabela 3 permitem evidenciar que não há concentração expressiva de trabalhos acadêmicos sobre o tema TDABC em poucos periódicos. Assim, o que se verifica é uma dispersão de trabalhos acadêmicos nos diversos periódicos analisados. Nesse sentido, os periódicos JAMAR, IJPDLM e JCAF apresentaram os maiores números de artigos publicados sobre o TDABC no período (3, 2 e 2, respectivamente, ou 10%, 6% e 6% do total), o que demonstra um baixo grau de concentração de publicações nos periódicos analisados.

Tabela 3: Número de artigos analisados sobre TDABC (por periódico entre 2004-2008 e 2009-2013).

Pe riódico	Período				Total	
	2004-2008		2009-2013			
	Frequência					
	A bsoluta	Rela tiva (%)	A bsoluta	Rela tiva (%)	A bsoluta	Rela tiva (%)
MAR	0	0	1	5	1	3
ABACUS	0	0	1	5	1	3
ABCustos	0	0	1	5	1	3
AF	0	0	1	5	1	3
AH	0	0	1	5	1	3
AR	1	11	0	0	1	3
CVR	1	11	0	0	1	3
ERC	0	0	1	5	1	3
FM	1	11	0	0	1	3
HBR	1	11	0	0	1	3
HP	0	0	1	5	1	3
IJA	0	0	1	5	1	3
IJBM	0	0	1	5	1	3
IJCHM	0	0	1	5	1	3
IJPDLM	2	22	0	0	2	6
JAE	1	11	0	0	1	3
JAL	1	11	0	0	1	3
JAMAR	0	0	3	14	3	10
JAOC	1	11	0	0	1	3
JARAP	0	0	1	5	1	3
JCAF	0	0	2	9	2	6
LCATS	0	0	1	5	1	3
LM	0	0	1	5	1	3
GRAM	0	0	1	5	1	3
REC	0	0	1	5	1	3
RIC	0	0	1	5	1	3
RUC	0	0	1	5	1	3
Total	9	100	22	100	31	100

Fonte: Dados da pesquisa

Por meio da Tabela 4, constata-se predomínio dos artigos empíricos (68% do total) sobre os teóricos, o que sinaliza a maior aplicação prática da metodologia TDABC, a fim de testar a

ferramenta proposta e relatar as experiências obtidas do que discutir propriamente as premissas e implicações do modelo apresentado por Kaplan e Anderson (2004). A despeito da supremacia dos trabalhos empíricos, Paula et al. (2012) salientam a importância dos estudos teóricos, responsáveis por fornecer os fundamentos de novas pesquisas, tendo um papel fundamental na realização de novos estudos.

Nos anos de 2007 e 2008, houve a maior concentração relativa de artigos empíricos nos 10 anos analisados. Já em 2013, o único artigo analisado sobre a temática do TDABC apresentou uma abordagem teórica. Ressalta-se que o teste do Qui-Quadrado não demonstrou que a distribuição entre o tipo de estudo e o ano de publicação foi significativamente assimétrica, ou seja, a distribuição dos estudos teóricos e empíricos entre os anos é relativamente homogênea.

Tabela 4: Número de artigos teóricos e empíricos analisados por ano

no	Classificação				Total	
	Empírico		Teórico		Empírico	Teórico
	Frequência					
	Absoluta	Relativa (%)	Absoluta	Relativa (%)	Absoluta	Relativa (%)
2004	1	5	1	10	50	50
2005	0	0	0	0	0	0
2006	0	0	0	0	0	0
2007	3	14	0	0	10 0	0
2008	4	19	0	0	10 0	0
2009	2	10	2	20	50	50
2010	6	29	2	20	75	25
2011	1	5	1	10	50	50
2012	4	19	3	30	57	43
2013	0	0	1	10	0	100
Total	21	100	10	100	68	32

Fonte: Dados da Pesquisa.

Evidencia-se, na Tabela 5, a abordagem empregada no desenvolvimento das pesquisas em relação ao ano das publicações, sendo que apenas os estudos empíricos foram considerados nesta classificação. Verifica-se uma preponderância de estudos qualitativos sobre os demais (23 artigos ou 74% do total de estudos analisados), com exceção de 2008 e 2011 quando foi publicado igual número de trabalhos de natureza qualitativa e simultaneamente qualitativa-quantitativa.

Por outro lado, no período analisado, o número de estudos que empregaram uma natureza metodológica qualitativa-quantitativa e quantitativa foi similar (4 estudos de cada). A quantidade de estudos que apresentam simultaneamente as duas abordagens, apesar de diminuto, possui grande potencial de desenvolvimento nas diversas áreas da Contabilidade (MODELL, 2010). Salienta-se que o teste do Qui-quadrado não demonstrou resultados

significativos ao se analisar a distribuição das diferentes abordagens empregadas nos estudos em relação ao ano de publicação.

Dentre as técnicas de coleta de dados dos estudos analisados na pesquisa, destacam-se as entrevistas (estruturadas e semiestruturadas) e a observação direta ou participante, em 47% e 29% dos artigos, respectivamente. A análise documental também foi outra técnica bastante utilizada (21% dos artigos analisados). O emprego dessas técnicas se justifica principalmente em virtude de o TDABC normalmente demandar conversas com as pessoas que executam as atividades cotidianamente, bem como observá-las para verificar, entender e, até mesmo, cronometrar os tempos de execução de tais atividades. A análise documental ainda se faz necessária em virtude de alguns processos estarem formalmente descritos em documentos, assim como pelo fato de muitos relatórios gerados por sistemas de informações alimentarem os dados indispensáveis para subsidiar a metodologia do TDABC.

Tabela 5: Número de artigos classificados por natureza metodológica e por ano.

Ano	Natureza						Total	
	Qualitativo		Quali-Quantitativo		Quantitativo			
	Frequência						Absoluta	Relativa (%)
Absoluta	Relativa (%)	Absoluta	Relativa (%)	Absoluta	Relativa (%)			
2004	1	4	0	0	1	25	2	6
2005	0	0	0	0	0	0	0	0
2006	0	0	0	0	0	0	0	0
2007	2	9	0	0	1	25	3	10
2008	2	9	2	50	0	0	4	13
2009	3	13	0	0	1	25	4	13
2010	8	35	0	0	0	0	8	26
2011	1	4	1	25	0	0	2	6
2012	5	22	1	25	1	25	7	23
2013	1	4	0	0	0	0	1	3
Total	23	100	4	100	4	100	31	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Durante a pesquisa, foram identificados 65 autores distintos nos artigos analisados. Na Tabela 6, demonstra-se o número de autores por artigo na temática do TDABC. Tem-se uma média de 2,1 autores por artigo, sendo que 84% dos artigos foram escritos por três autores ou menos. Mais de 90% dos trabalhos acadêmicos publicados tiveram entre 2 e 4 autores, o que pode indicar menor individualidade das pesquisas e, como consequência, maior participação, interação e troca de experiências entre os pesquisadores. No caso dos periódicos internacionais, os autores mais prolíficos foram Werner Bruggeman (com quatro trabalhos acadêmicos), seguido de Yves Levant e Filip Roodhooft com três artigos publicados, sendo todos eles europeus. Já em termos de periódicos nacionais, os autores mais produtivos, com três artigos publicados, foram Antônio Artur de Souza, Ewerton Alex Avelar e Terence Machado Boina, que fizeram parceria em todos os trabalhos.

Tabela 6: Número de autores por artigo.

Nº de autores por artigo	Frequência	
	Absoluta	Relativa (%)
1	2	6
2	12	39
3	12	39

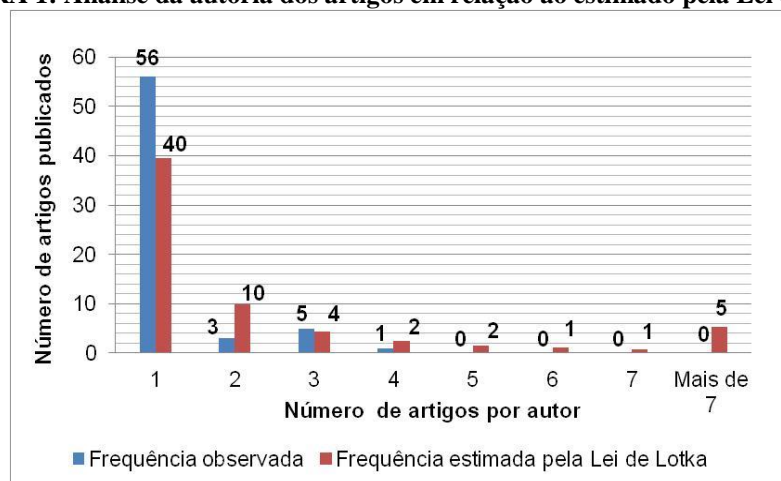
4	4	13
5	1	3
Total	31	100

Fonte: Dados da Pesquisa.

Por sua vez, a Figura 1 representa graficamente uma análise da temática de TDABC e indica resultados divergentes do padrão proposto pela Lei de Lotka. Constatou-se que a produção na área apresentou maior concentração de artigos em poucos autores e alto número de one-timers (autores com somente uma publicação) se comparado com o padrão de Lotka. Em geral, esperava-se que 40 autores publicassem apenas uma vez, contudo esse número foi de 56 (39% superior ao proposto pela referida lei). Isso parece indicar que muitos autores publicaram trabalhos resultantes, por exemplo, de dissertações e teses, não sendo considerados pesquisadores atuantes na área, o que não parece ser algo vital para o aprofundamento e fortalecimento do conhecimento científico da área. Outra possibilidade é o fato de muitos cursos de pós-graduação stricto sensu, em suas disciplinas ministradas, exigirem de seus alunos publicações de trabalhos acadêmicos em periódicos, para fins de avaliação na disciplina e, no caso do Brasil, também de pontuação do curso perante a CAPES.

Utilizando-se da Equação 2 (índice de Lotka) e conforme evidenciado (em vermelho) na Figura 1, enquanto se esperava que 5 autores publicassem mais de 7 artigos no período, o resultado revelou que nenhum autor atingiu esse nível de publicação. Constatou-se que alguns poucos autores concentraram boa parte das publicações sobre o tema, tal como já referido anteriormente. A concentração de publicações em poucos autores pode representar um grupo de pesquisadores dedicados intensamente ao TDABC, o que parece ser de grande valia para o desenvolvimento e o aprofundamento do tema. Por outro lado, a pesquisa sobre TDABC no país se torna bastante influenciada e suscetível à posição de um pequeno número de pesquisadores e os seus possíveis vieses.

FIGURA 1: Análise da autoria dos artigos em relação ao estimado pela Lei de Lotka



Fonte: Dados da pesquisa.

Outra constatação a respeito dos artigos analisados é que 61% deles focavam essencialmente na temática do TDABC, enquanto o restante não tratava somente do tema, correlacionando-o com outras ferramentas gerenciais, tais como: BSC, Sistemas de Controle Gerencial, Métodos equivalentes de estimação e gestão de custos, Sistemas de Avaliação de Desempenho, Teoria das Filas e Processo de Análise Hierárquica.

Na Tabela 7, são evidenciados os segmentos de mercado nos quais os artigos empíricos foram feitos. Pode-se perceber que o setor terciário (especialmente, serviços) é majoritariamente pesquisado (aproximadamente 62% dos artigos) em relação à aplicação do

TDABC, como hospitais, bibliotecas, serviços de tecnologia da informação (TI), hotéis, serviços de logística, meio-ambiente e judiciário. Já o setor secundário (indústria) foi pesquisado em torno de 29% dos casos, especialmente em organizações de produção por encomenda. O restante (quase 10%) relacionou casos de revendedores (varejistas e atacadistas).

Dos artigos empíricos pesquisados no período, mais de 80% deles foram realizados no setor privado, sendo os restantes desenvolvidos no setor público. O teste do Qui-Quadrado não demonstrou que a distribuição entre o setor de aplicação do estudo e o ano de publicação foi significativamente assimétrica, ou seja, a distribuição dos estudos por setor entre os anos é relativamente homogênea.

Tabela 7: Número de autores por segmento de mercado.

Segmento de mercado	Frequência	
	Absoluta	%
Atacadista	1	5
Varejista	1	5
Hospital	2	10
Biblioteca	3	14
Logística	2	10
Hotel	2	10
Serviços de TI	1	5
Meio-Ambiente	2	10
Judiciário	1	5
Produção por encomenda	6	30
Total	21	100

Fonte: Dados da pesquisa

No Quadro 3, evidencia-se uma compilação dos benefícios e das limitações do TDABC observados nos estudos analisados, assim como os trabalhos que lhe dão suporte.

Quadro 3: Compilação por autores dos benefícios e das limitações identificados nos artigos analisados.

Benefícios	Limitações
<ul style="list-style-type: none"> • Suporte ao processo orçamentário (LIU et al., 2008) • Foco na necessidade de recursos das atividades envolvidas na produção de resultados (LIU et al., 2008) • Maior envolvimento e inclusão dos colaboradores (LIU et al., 2008) • Identificação de atividades com capacidade ociosa (DALMÁCIO et al., 2007; CARDINAELS; LABRO, 2008; DALCI et al., 2010; TANIŞ; ÖZYAPICI, 2012; SOUZA et al., 2012; FISHER; KRUMWIEDE, 2012) • Agregação de valor nos processos de tomada de decisão sobre rentabilidade de produtos e serviços (EVERAERT et al., 2008; DALCI et al., 2010) • Melhoria na confiabilidade dos dados e informações (CARDINAELS; LABRO, 2008) • Estimativa de custos mais fidedigna e consequente formação de preços mais condizente com a 	<ul style="list-style-type: none"> • Dificuldade de mensurar o trabalho exigido por agentes externos (LIU et al. 2008) • Ambientes de grande flexibilidade e imprevisibilidade (SOUZA et al., 2010) • Aumentam o custo de coleta de dados e dificultam a elaboração das equações de tempo (CLELAND, 2004) • Geração de informações de custos tendenciosas (HOOZÉE; BRUGGEMAN, 2010) • Demanda por um sistema de informações estruturado para dar suporte a uma base de dados robusta (STOUTHUYSEN et al., 2010; GERVAIS et al., 2010; ÖKER; ADIGÜZEL, 2010; SOUZA et al., 2010) • Necessidade de revisão constante de controles internos (GERVAIS et al., 2010; RATNATUNGA; WALDMANN, 2010; SOUZA et al., 2010)

<p>realidade (EVERAERT et al., 2008; PERNOT et al., 2007; ECKERT et al., 2012)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Diminuição do volume de dados a serem coletados e analisados (GERVAIS et al., 2010) • Maior amplitude de comparabilidade entre os setores da organização por meio de um benchmarking interno (DEMEERE et al., 2009) • Melhoria de da compreensão dos gestores em relação aos diversos processos organizacionais (DEMEERE et al., 2009; DALCI et al., 2010) • Utilização de um sistema de informações simples (STOUTHUYSEN et al., 2010; SOUZA et al., 2012; ECKERT et al., 2012) 	<ul style="list-style-type: none"> • Relativo grau de subjetividade no processo de estimação dos tempos (CARDINAELS; LABRO, 2008; SOUZA et al., 2012) • Elevado custo de implementação e manutenção do TDABC em ambientes complexos (DALMÁCIO et al., 2007; RATNATUNGA; WALDMANN, 2010; RATNATUNGA et al., 2012) • Necessidade de compatibilização de informações relacionadas aos custos estimados pelas equações de custos tempo e àqueles recursos que não possuem o tempo como variável de atribuição (RATNATUNGA; WALDMANN, 2010; SOUZA et al., 2012; FISHER; KRUMWIEDE, 2012) • Dificuldade em se estimar as equações de tempo para atividades não-estruturadas (SOUZA et al., 2010; HOOZÉE; BRUGGEMAN, 2010)
--	---

Fonte: Dados da pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa apresentada neste artigo indicou que as publicações sobre o TDABC são relativamente exíguas entre os periódicos nacionais e internacionais, haja vista o período de dez anos de análise (2004 a 2013). Salienta-se que, no total, foram identificados analisados 31 (trinta e um) artigos. Identificou-se preponderância dos estudos empíricos sobre os teóricos e dos qualitativos sobre os quantitativos e os que utilizam as duas abordagens simultaneamente nos periódicos nacionais e internacionais sobre a temática do TDABC.

Os artigos empíricos foram realizados principalmente na área privada e no setor terciário (especialmente, serviços). Os principais métodos de coleta de dados utilizados nas pesquisas empíricas foram entrevistas (estruturadas e semiestruturadas) e observações participantes. Alguns trabalhos analisados empregaram outras ferramentas/métodos gerenciais em conjunto ao TDABC, demonstrando que as informações de custos podem ser utilizadas e, em muitos casos, complementadas para dar suporte ao processo de tomada de decisão.

No que tange à autoria dos estudos, os resultados revelaram uma menor individualidade no desenvolvimento das pesquisas. Ademais, em virtude do grande número de one-timers, sinaliza-se a descontinuidade de estudos por parte de um considerável número de autores, o que não parece auxiliar a consolidação das pesquisas sobre o TDABC. Os achados também permitiram observar que alguns poucos autores nacionais e internacionais possuem mais do que duas publicações sobre o tema.

Evidenciou-se que houve diferenças significativas entre a quantidade de publicações de autores estimada pela Lei de Lotka e a quantidade observada na pesquisa. Tal diferença é especialmente significativa no que se refere à publicação de um, dois e mais de 7 artigos no período analisado. No primeiro caso, o volume de one-timers examinado foi maior que o previsto pela referida Lei.

Os resultados apresentados neste artigo são relevantes, inicialmente, em função da abordagem de análise bibliométrica com as categorias de análise utilizadas na pesquisa sobre o TDABC nos últimos dez anos. Ademais, os achados permitiram identificar uma gama de benefícios e limitações encontrados pelos autores em relação ao TDABC. A identificação de atividades com capacidade ociosa e o custo gerado por essa ociosidade são os grandes benefícios identificados por muitos pesquisadores. Já a limitação mais frequente do TDABC destacada nos trabalhos acadêmicos analisados foi a demanda por um sistema de informações estruturado para dar suporte a uma base de dados robusta.

Talvez, algumas das limitações observadas na literatura e destacadas nesta pesquisa contribuam para a pouca aquiescência do TDABC entre gestores e acadêmicos, sendo que,

muitas delas, são similares ao ABC tradicional, tais como: o custo de coleta de dados, o intrínseco grau de subjetividade e os gastos substanciais com sistemas de informações robustos.

Os achados demonstrados neste trabalho ainda tendem a induzir os acadêmicos e gestores a uma reflexão a respeito do futuro da produção e do eventual aprofundamento de conhecimentos e experiências sobre o TDABC. Tratar-se-ia de mais um modismo gerencial que não foi totalmente absorvido pelos gestores de organizações dos diversos segmentos de mercado? Diante disso, pesquisas futuras poderiam averiguar, junto a profissionais de mercado e acadêmicos que tratam do tema, quais os motivos que levaram ao aparente não entendimento, aceitação e propagação do TDABC passados 10 anos desde a publicação do seminal artigo de Kaplan e Anderson (2004).

Destacam-se algumas limitações presentes na pesquisa. Primeiramente, em alguns casos, há um subjetivismo inerente à classificação dos artigos de acordo com as categorias pré-estabelecidas. Além disso, a pesquisa enfocou somente periódicos e não foram considerados outros veículos de comunicação pública de informações científicas. Além disso, foram analisados trabalhos escritos apenas em inglês e português. Nesse sentido, pesquisas futuras poderiam analisar trabalhos acadêmicos publicados em outros idiomas e em outros veículos de comunicação pública (anais de congressos, teses, dissertações, livros etc.).

Apesar das limitações supracitadas, acredita-se que a originalidade do estudo e os resultados apresentados neste artigo contribuem para o debate sobre uma das mais recentes ferramentas gerenciais no âmbito da gestão de custos. Se por um lado parece haver escassez de estudos, notadamente em periódicos, sobre o TDABC, por outro sinaliza uma oportunidade já que é um campo de estudo ainda pouco explorado e que carece de maior discussão e reflexão por parte da comunidade acadêmica e de gestores.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 4.ed. Lisboa: Edições 70, 2009.
- BARRET, Richard. Time-Driven Costing: The Bottom Line on the new ABC. **Business Performance Management**, mar., 2005.
- CARDINAELS, Eddy.; LABRO, Eva. On the Determinants of Measurement Error in Time-Driven Costing. **Accounting Review**, v. 83, n. 3, p. 735-56, 2008.
- CLELAND, K. As easy as CBA? **Financial Management**, p. 28-31, 2004.
- COKINS, Gary.; HICKS, Doug. Where does the ABC fit amongst the clutter of managerial accounting? **Cost Management**, v. 21, n. 2, p. 21-28, 2007.
- DALCI, Ilhan. et al. Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. **International Journal of Contemporary Hospitality Management**, v.22, n.5, p. 609-637, 2010.
- DALMÁCIO, Flávia Zóboli. et al. Uma Aplicação do Time-Driven ABC Model no Setor de Serviço Hospitalar: a nova abordagem do ABC proposta por Kaplan e Anderson. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 2, p. 11-34, 2007.

DEMEERE, Nathalie. et al. Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: Development, relevance and managerial impact. **Health Policy**, v. 92, n. 2-3, p. 296–304, 2009.

ECKERT, Alex. et al. A viabilidade da aplicação do método de custeio TDABC em uma empresa de mármore sob encomenda. **Revista de Estudos Contábeis**, v.3, n.5, p. 25-47, 2012.

EVERAERT, Patricia.; BRUGGEMAN, Werner. Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring the underlying model. **Cost Management**, v. 21, n. 2, p.16-20, 2007.

EVERAERT, Patricia. et al. Sanac Inc.: From ABC to time-driven ABC – An instructional case. **Journal of Accounting Education**, v. 26, p. 118-54, 2008.

FISHER, Joseph G.; KRUMWIEDE, Kip. Product Costing Systems: Finding the Right Approach. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 23. n. 3, p.53-51, 2012.

GERVAIS, Michel. et al. Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v.8, n.2, p. 20-40, 2010.

GRUNOW, Aloísio. et al. Custeio e gestão baseado em atividade: o caso Sadia S.A. In: XII Congresso Brasileiro de Custos, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Congresso Brasileiro de Custos, 2005. CD-ROM.

HEIN, Nelson. et al. Aplicação do Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) em Laboratórios de Análises Clínicas. Revista INGEPRO – **Inovação, Gestão e Produção**, v. 1, p. 82-94, 2009.

HOOZÉE, Sophie.; BRUGGEMAN, Werner. Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 3, p. 185-199, 2010.

KAPLAN, Robert S. The competitive advantage of management accounting. **Journal of Management Accounting Research**, v. 18, p. 127-135, 2006.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. Time-driven activity-based costing. **Harvard Business Review**, v. 82, n. 11, p. 131-138, 2004.

_____. **Time-driven activity-based costing: a Simpler and more powerful path to higher profits.** Harvard Business School Press, Massachusetts, 2007.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** São Paulo: Futura, 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Mastering the Management System. **Harvard Business Review**, v.86, n.1, p. 1-17, 2008.

LIU, Lana Yan Jun. et al. A longitudinal study of the adoption of an activity-based planning system in the Crown Prosecution Service of England and Wales, United Kingdom. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v.4, n.3, p. 318-342, 2008.

MALHOTRA, Naresh K.; BIRKS, David F. **Marketing Research An Applied Approach**. 3 ed. Milão: Prentice Hall, 2007.

MAROCO, João. **Análise estatística**: com utilização do SPSS. 3. ed. Lisboa: Sílabo, 2010.

MODELL, Sven. Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. **Management Accounting Research**, v. 21, p.124–129, 2010.

NASCIMENTO, Artur Roberto do. et al. Disclosure social e Ambiental: análise das pesquisas científicas veiculadas em periódicos de Língua Inglesa. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 1, p. 15-40, 2009.

ÖKER, Figen.; ADIGÜZEL, Hümeýra. Time-Driven Activity-Based Costing: An Implementation in a Manufacturing Company. **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, v.22, n.1, p. 75-92, 2010.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 29, p. 68-86, maio/ago., 2002.

PAULA, Melisa Maia de. et al. Diálogo Científico nos Congressos Anpcont: Diversidade Inovadora ou Isomorfismo Institucionalizado? **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 3, p. 35-51, 2012.

PERNOT, Eli. et al. Time-Driven Activity-Based Costing for Inter-Library Services: A Case Study in a University. **The Journal of Academic Librarianship**, v.33, n.5, p. 551-560, 2007.

RATNATUNGA, Janek.; WALDMANN, Erwin. Transparent Costing: Has the emperor got clothes? **Accounting Forum**, v.34, 2010.

RATNATUNGA, Janek. et al. Cost Management in Sri Lanka: A Case Study on Volume, Activity and Time as Cost Drivers. **The International Journal of Accounting**, v.47, n.3, p. 281-301, 2012.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Raimundo Nonato Sousa da. et al. Uma análise aplicada da integração entre o EVA® e o ABC no setor petrolífero. In: XII Congresso Brasileiro de Custos, 2005, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Congresso Brasileiro de Custos, 2005. CD-ROM.

SOUZA, Antônio Artur. et al. Dificuldades identificadas na implementação do custeio baseado em atividades: estudo de caso exploratório. **ABCustos**, v. 4, n° 2, p. 20-43, 2009.

SOUZA, Antônio Artur. et al. Análise da aplicabilidade do time-driven activity-based costing em empresas de produção por encomenda. **Revista Universo Contábil**, v.6, n.1, p. 67-84, 2010.

SOUZA, Antônio Artur. et al. Aplicação do time-driven ABC em uma empresa varejista. **ABCustos**, v. 7, n. 2, p. 23-45, 2012.

STOUTHUYSEN, Kristof. et al. Time-driven activity-based costing for a library acquisition process: A case study in a Belgian University. **Library Collections, Acquisitions, & Technical Services**, v.34, n.2, p. 83-91, 2010.

TANIŞ, Veyis Naci.; ÖZYAPICI, Hasan. The Measurement and Management of Unused Capacity in a Time Driven Activity Based Costing System. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v.10, n. 2, 2012.

VARILLA, Mikko. et al. Detailed cost modelling: a case study in warehouse logistics. **International Journal of Physical Distribution & Logistics Management**, v. 37, n. 3, p. 184-200, 2007.

YILMAZ, Rifat. Creating The Profit Focused Organization Using Time-Driven Activity Based Costing. In: EABR & TLC Conferences Proceedings – Salzburg, Áustria, 2008. Disponível em: <<http://rifatyilmaz.net/SLZ08-191.pdf>>.